

Audience publique du 18 janvier 2012

Recours formé par
Madame ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 28788 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 24 juin 2011 par la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son gérant unique actuellement en fonction, Monsieur ..., expert-comptable, demeurant à L-..., au nom de Madame ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 mai 2011 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation introduite contre la décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2008 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 juillet 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 1^{er} août 2011 par la s.à r.l. ... au nom de la demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives.

Par courrier du 18 novembre 2010, le préposé du bureau d'imposition ... de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », informa Madame ... de ce que sa demande d'une imposition par voie d'assiette, intitulée « *demande en remboursement d'impôts* », visant l'année d'imposition 2008 ne pouvait plus être considérée au motif qu'elle aurait été introduite tardivement.

Par courrier du 29 janvier 2011 de la fiduciaire ... s.à r.l., Madame ... fit introduire devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », une réclamation dirigée contre la prédite décision du préposé du bureau d'imposition.

Par décision du 11 mai 2011 (n° ...), le directeur rejeta ladite réclamation comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 3 février 2011 par le sieur ... de la société ... s.à r.l. (sic) au nom de la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre la décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2008, émise le 18 novembre 2010;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228, 235 n° 5 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir procédé à l'imposition par voie d'assiette au motif d'une remise tardive de la déclaration;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle);

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle);

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant que la réclamante a introduit une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007 en date du 17 novembre 2010 afin de faire valoir, entre autres, une perte de location engendrant une restitution de retenue sur traitements et salaires;

Considérant que lorsque le revenu imposable se compose, comme en l'espèce, en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, il y a lieu, en vertu de l'article 153 alinéa 1^{er} de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), à imposition par voie d'assiette dans cinq différentes hypothèses, dont quatre hypothèses de dépassement de limites de revenu et une hypothèse particulière d'imposition collective;

qu'en l'espèce, il n'a même pas été allégué qu'une de ces limites légales aurait été dépassée;

qu'il en est de même des hypothèses d'imposition par voie d'assiette visées aux alinéas 2 et 3 de l'article 153 L.I.R.;

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R., sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1^{er} à 3 du même article peut y être soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1^{er}, numéros 1 et 3 et alinéa 2 L.I.R. ou à l'article 152 L.I.R., ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source;

Considérant qu'il peut valablement être conclu qu'une telle demande au sens de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R. tend essentiellement à l'admission au régime de l'imposition par voie d'assiette ce qui se dégage, d'une part, du libellé des articles 145 alinéa 1^{er} et 153

alinéa 4 L.I.R. (« ...admis à l'imposition par voie d'assiette ... », «le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette ... y est soumis, sur demande ... ») et, d'autre part, de l'article 154 alinéa 7 L.I.R. consacrant au profit du contribuable soumis à l'imposition par voie d'assiette un droit légal à un remboursement d'office d'un éventuel trop-payé d'impôt (Cour administrative du 1^{er} février 2011, n° 27045C du rôle);

Considérant que les contribuables qui ne sont pas admis à l'imposition par voie d'assiette tombent sous l'application de l'article 145 L.I.R. en ce qui concerne la régularisation des retenues d'impôt sur les traitements, salaires ou pensions et peuvent bénéficier, le cas échéant, d'une régularisation des retenues par voie de décompte annuel;

Considérant que l'article 17 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 L.I.R. prévoit que lorsque le décompte n'a lieu que sur demande, celle-ci est à déposer au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle pour laquelle le décompte est à accorder ; qu'après ce délai les retenues opérées sur les traitements, salaires ou pensions acquièrent un caractère définitif (Cour administrative du 1^{er} février 2011, n° 27045C du rôle);

Considérant que le fait d'admettre qu'un contribuable soumis au régime de la régularisation des retenues sur traitements et salaires puisse, par le biais d'une demande de soumission à une imposition par voie d'assiette soumise après l'écoulement du délai instauré par l'article 17 alinéa 2 du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992, provoquer l'ouverture d'une procédure d'imposition par voie d'assiette comportant la détermination de l'impôt annuel par un bulletin d'impôt et un remboursement d'office d'un éventuel trop-perçu d'impôt, i.e. de retenues sur traitements et salaires, aurait pour effet de remettre en cause ce caractère définitif des retenues opérées et serait partant contraire à la finalité de l'article 17 alinéa 2 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, ensemble le § 86 AO (Cour administrative du 1^{er} février 2011, n° 27045C du rôle);

Considérant qu'il y a partant lieu de conclure que si l'article 153 alinéa 4 L.I.R., ne prévoit pas lui-même un délai spécifique pour l'introduction d'une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette, le délai d'un an après écoulement de l'année d'imposition concernée découle nécessairement des dispositions de l'article 17 du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992 (Cour administrative du 1^{er} février 2011, n° 27045C du rôle);

Considérant que les dispositions du § 86 AO sont applicables en cas de dépassement du délai précité, au cas où des circonstances seraient susceptibles de justifier un relevé de forclusion;

Considérant qu'en l'espèce la réclamante a soumis sa déclaration d'impôt pour l'année 2008, véhiculant sa demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette, en date du 17 novembre 2010, donc après l'écoulement du délai précité, lequel a expiré le 31 décembre 2009 pour l'année d'imposition 2008;

Considérant en plus que l'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO);

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 24 juin 2011, Madame ... a fait introduire, par l'intermédiaire de la société ... s.à r.l., un recours en réformation, sinon en annulation contre la prédite décision du 11 mai 2011.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », auquel renvoie le paragraphe 235 (5) AO mentionnant les bulletins concernant des demandes de restitution d'impôts (« *Bescheide über Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen* »), et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin d'impôt.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal contre la décision directoriale précitée du 11 mai 2011. Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours pour défaut de mandat dans le chef de la société ... s.à r.l.

Madame ... pour sa part se réfère à cet égard à une procuration datée du 29 janvier 2011 qui était jointe à la réclamation du même jour introduite devant le directeur.

Aux termes de l'article 2, paragraphe 1^{er}, alinéa 2 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, tel que modifié plus particulièrement par l'article 109 de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, les justiciables peuvent « *agir par eux-mêmes ou (...) se faire représenter ou assister par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises, dûment autorisé à exercer sa profession, devant le tribunal administratif appelé à connaître d'un recours en matière de contributions directes* ».

Si ledit article 2 n'impose certes pas la production d'un mandat *ad litem* exprès et spécial, ni ne spécifie-t-il la forme dudit mandat, il est néanmoins requis, si l'existence d'un tel pouvoir est - comme en l'espèce - contestée, que le mandat du représentant professionnel autre que l'avocat ressorte d'une procuration écrite à soumettre ensemble avec les autres pièces du dossier au greffe du tribunal administratif (cf. Trib. adm. 19 avril 2010, n° 26049 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 641).

En l'espèce, Madame ... fait état d'une procuration datée du 29 janvier 2011, qui est libellée comme suit :

« *La soussignée ... (...) donne par la présente procuration la (sic) société ... s.à r.l., société à responsabilité limitée, avec siège à L-..., représentée par son gérant Monsieur ..., expert-comptable, afin d'accomplir toutes les formalités fiscales au nom de la soussignée et d'agir en tant que mandataire auprès des autorités fiscales pour toutes déclarations, négociations, contestations ou réclamations et ceci relativement à ses revenus de l'exercice d'imposition 2008.* »

Suivant le libellé du mandat sus-énoncé, celui-ci a ainsi pour objet l'accomplissement de « *toutes formalités fiscales* » et l'agissement en tant que mandataire « *auprès des autorités fiscales* » pour des « *déclarations* », « *négociations* », « *contestations* » ou « *réclamations* ». Ledit mandat est ainsi limité à l'accomplissement de démarches administratives, précontentieuses, mai ne couvre pas l'introduction d'un recours contentieux.

En effet, l'introduction d'un recours contentieux devant le tribunal administratif n'est pas à considérer comme une formalité fiscale, ni comme une déclaration, ni une négociation, ni une contestation, ni encore une réclamation. D'autre part, il convient de relever que le mandat est limité à des actions auprès des autorités fiscales. Or, le tribunal administratif ne saurait être considéré comme une autorité fiscale.

Il s'ensuit que si le mandat produit par Madame ... est certes suffisant pour conférer pouvoir à la société ... s.à r.l. pour introduire en son nom et pour son compte une réclamation auprès du directeur, il n'est cependant pas de nature à conférer pouvoir à ladite société pour introduire un recours contentieux devant le tribunal administratif.

A défaut de justification de l'existence d'un mandat donnant pouvoir à la société ... s.à r.l. pour représenter Madame ... pour l'introduction de la présente instance, le recours introduit par ladite société au nom et pour le compte de Madame ... est à déclarer irrecevable.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare compétent pour statuer sur le recours principal en réformation ;

déclare ledit recours irrecevable ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 18 janvier 2012 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 19.01.2012

Le Greffier du Tribunal administratif